

$[-10-2 \times (-10)] \times 100\% = 120\%$ 。

由此得到以下公式:负计划完成比例=实绩的线段长度÷计划的线段长度 $\times 100\% = (\text{实绩}-2 \times \text{计划}) \div (\text{计划}-2 \times \text{计划}) \times 100\% = (\text{实绩}-2 \times \text{计划}) \div (-\text{计划}) \times 100\% = 2 - \text{实绩} \div \text{计划} \times 100\%$ 。

需要注意的是,计划不能是零,否则无法计算。○

## 两种方法编制合并财务报表中 内部交易形成存货的抵销分录

上海师范大学商学院 戴 洵

现行会计准则下,如何编制合并财务报表中内部交易形成存货的抵销分录一直是实务和考试中一个难点问题,笔者拟对此作一探讨。

### 一、对比分步法

1. 先分别计算购买存货方应计提的存货跌价准备数(X),再计算集团整体应计提的存货跌价准备数(Y),不计提的视为0处理。

2. 对比X与Y的数值,判断需要补提或者冲销多少存货跌价准备才能使集团内部个别的存货跌价准备调整至集团整体的存货跌价准备,即将X调整至Y(X→Y)。

3. 涉及连续编制抵销分录时,我们应分步进行综合考虑。

### 二、转回口诀法

我们从转回的角度来看,只要集团整体产生了未实现内部销售利润,我们就应该冲销多计提的存货跌价准备。而在以后连续编制合并财务报表时,如果未实现内部销售利润得以实现,我们要将以前冲销的存货跌价准备予以转回。

在转回存货跌价准备时,要记住下面这句口诀:转回数以购买方应计提的存货跌价准备数(X)和集团整体未实现内部销售利润(Z)两者中较小者为限,即转回数为 $\text{Min}(X, Z)$ 。

下面我们就通过一道例题,运用上述两种方法来分析存货的抵销处理。

例:甲公司持有乙公司75%的股权,采用权益法核算。甲公司和乙公司对存货采用成本与可变现净值孰低法进行期末计价,已分别按单个存货项目计提了存货跌价准备。甲公司20×5年度编制合并财务报表的有关资料如下:

(1)20×5年12月31日,甲公司存货中包含20×4年度从乙公司购入的A产品10件,其账面成本为70万元。20×4年,甲公司从乙公司累计购入A产品150件,购入价格为每件7万元。乙公司A产品的销售成本为每件5万元。

20×4年12月31日,甲公司从乙公司购入的A产品中尚有90件未对外售出,90件A产品的可变现净值为405万元。20×5年12月31日,尚有10件未对外售出,10件A产品的可变现净值为60万元。抵销分录如下:

为60万元。抵销分录如下:

20×4年:借:营业收入 1 050万元;贷:营业成本 1 050万元。借:营业成本 180万元;贷:存货180万元。

关于存货跌价准备的抵销处理,首先我们通过对比分步法来进行分析。20×4年90件A产品的可变现净值为405万元,从购货方的角度来看,这笔存货的成本为630万元(90×7),相应地应计提存货跌价准备为225万元(630-405)。而从集团整体的角度来看,这笔存货的成本为450万元(90×5),相应地应计提存货跌价准备为45万元(450-405)。即:借:存货——存货跌价准备180万元(225-45);贷:资产减值损失180万元。

其次我们通过转回口诀法来分析。此时购货方应计提存货跌价准备为225万元(630-405),此时集团整体未实现内部销售利润为180万元[90×(7-5)],根据口诀,转回数应以上述两者中较小者为限,即转回180万元的存货跌价准备。抵销分录同上。

20×5年:借:未分配利润——年初 180万元;贷:营业成本 180万元。借:存货——存货跌价准备180万元;贷:未分配利润——年初180万元。

在第二年连续编制合并财务报表时,关于存货跌价准备的抵销处理,首先我们通过对比分步法来分析:20×5年年底剩余的10件A产品可变现净值为60万元,从购货方的角度来看,这笔存货的成本为70万元(10×7),相应地计提存货跌价准备10万元(70-60);从集团整体的角度来看,这笔存货的成本为50万元(10×5),低于它的可变现净值,因此无需计提存货跌价准备。我们在编制合并财务报表时所需要做的就是将存货跌价准备由10万元调整为0即可,但此处不能简单地反向冲回存货跌价准备。我们要考虑到,由于是连续编制合并财务报表,我们已经把20×4年冲回的180万元存货跌价准备递延至20×5年(此时存货跌价准备余额为-170万元),因此我们需要补提170万元的存货跌价准备。借:资产减值损失 170万元;贷:存货——存货跌价准备170万元。

以上分析结果可用下表表示:

单位:万元

年度	个体(X)			集团(Y)			X→Y(负号代表冲销)	
	可变现净值	成本	需提准备	可变现净值	成本	需提准备	步骤	合并准备
20×4	405	630	225	405	450	45	225→45	-180
20×5	60	70	10	60	50	0	10-180→0	170

其次我们通过转回口诀法来分析。由于20×5年将上一年度库存的商品对外售出,也就是说未实现内部销售利润得以实现,我们因此要转回20×4年冲销的存货跌价准备。即:借:资产减值损失 180万元;贷:存货——存货跌价准备 180万元。

但是考虑到,20×5年年末仍有10件A产品尚未对外售出,对此购买方应计提的存货跌价准备数为10万元,此时集团整体的未实现内部销售利润为20万元[10×(7-5)],根据口诀,我们还要转回上述两者中较小的存货跌价准备数即10万元。借:存货——存货跌价准备10万元;贷:资产减值损失10万元。○